

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

11 päivänä maaliskuuta 2021(*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero (ALV) – Direktiivi 2006/112/EY – 90 artiklan 1 kohta – Veron perusteen alentaminen – Periaatteet, jotka on määritetty 24.10.1996 annetussa tuomiossa Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Lääkkeiden luovutukset – Hinnanalennusten myöntäminen – Ennakkoratkaisukysymyksen hypoteettinen luonne – Ennakkoratkaisupyyntöön tutkittavaksi ottamisen edellytysten täyttymättä jääminen

Asiassa C-802/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 6.6.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 31.10.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Firma Z

vastaa

Finanzamt Y,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Kumin sekä tuomarit T. von Danwitz ja P. G. Xuereb (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: G. Hogan,

kirjaaja: Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Firma Z, edustajanaan Rechtsanwalt A. Erdbrügger,
- Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja S. Eisenberg,
- Euroopan komissio, asiamiehinään aluksi R. Lyal ja R. Pethke ja sitten R. Pethke,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; oikaisu EUVL 2007, L 335, s. 60;

jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 90 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Firma Z, joka on Alankomaissa lääkkeiden postimyyntiä harjoittava yritys, ja toisaalta Finanzamt Y (verotoimisto Y, Saksa) (jäljempänä verotoimisto) ja joka koskee veron perusteen alentamista tilanteessa, jossa Alankomaista Saksaan toimitettujen, ihmisten käyttöön tarkoitettujen reseptilääkkeiden osalta on myönnetty hinnanalennuksia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

b) jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta, jonka on suorittanut:

i) verovelvollinen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jos myyjä on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan ja johon ei sovelleta 282–292 artiklassa säädettyä pienyritysten verovapautusta eikä 33 tai 36 artiklan säännöksiä;

— —”

4 Mainitun direktiivin 13 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

Julkisoikeudellisia yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä I luetelluista toimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä.”

5 Saman direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

””Tavaroiden yhteisöhankinnalla’ tarkoitetaan omistajan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.”

6 Direktiivin 2006/112 33 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 32 artiklassa säädetään, luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta muusta kuin lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiosta lähettämien tai kuljettamien tavaroiden luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa

hankkijalle, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) tavarat luovutetaan verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joiden tavaroiden yhteisöhankinnat eivät 3 artiklan 1 kohdan nojalla ole arvonlisäveron alaisia, taikka muulle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen;

b) luovutetut tavarat ovat muita kuin uusia kulkuneuvoja tai tavaroita, jotka luovuttaja taikka joku muu luovuttajan puolesta luovuttaa suoritettun kokoonpanon tai asennuksen jälkeen riippumatta siitä, koekäytetäänkö niitä.”

7 Mainitun direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

8 Saman direktiivin 83 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden yhteisöhankintojen veron peruste muodostuu samoista eristä kuin jäsenvaltion alueella suoritettun samojen tavaroiden luovutuksen veron peruste 2 luvun mukaan muodostuu. –

9 Direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.”

10 Kyseisen direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä, sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.”

Saksan lainsäädäntö

Arvonlisäveroa koskevat oikeussäännöt

11 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (BGBl. 2005 I, s. 386) (jäljempänä UStG), 1 §:n 1 momentin 1 ja 5 kohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista toimista:

”1) elinkeinonharjoittajan elinkeinotoiminnassaan Saksan alueella vastikkeellisesti suorittamat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset,

— —

5) Saksan alueella suoritettu vastikkeellinen yhteisöhankinta.”

12 UStG:n 1a §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Kyse on vastikkeellisesta yhteisöhankinnasta, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- 1) tavara siirtyy osana luovutusta ostajalle (hankkija) jäsenvaltion alueelta toisen jäsenvaltion alueelle – –,
 - 2) ostajana on
 - a) elinkeinonharjoittaja, joka hankkii tavaran yritykselleen, tai
 - b) oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja tai joka ei hanki tavaraa yritykselleen, ja
 - 3) luovutuksen suorittaa hankkijalle
 - a) elinkeinonharjoittaja vastikkeellisesti osana elinkeinotoimintaansa – –
- –"

13 UStG:n 17 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

"Jos 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun verollisen liiketoimen veron peruste muuttuu, elinkeinonharjoittajan, joka on toteuttanut liiketoimen, on vastaavasti oikaistava tältä osin maksettavan veron määrä."

Saksan sairausvakuutuslainsäädäntö

14 Sosiaalilain viidennen kirjan (Fünftes Buch Sozialgesetzbuch), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (BGBl. 2011 I, s. 2983), 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Sairausvakuutuskassojen on asetettava III luvussa tarkoitetut suoritteet vakuutettujensa käyttöön taloudellisuusperiaatetta noudattaen (12 §) siltä osin kuin vakuutetut eivät ole itse vastuussa näistä suoritteista.

2. Vakuutetut saavat suoritteet luontoisetuuksina ja palveluina tässä V osassa tai IX osassa säädettyjä poikkeuksia koskevin varauksin. – – Sairausvakuutuskassat sopivat luontoisetuuksien ja palvelujen suorittamisesta suoritusten tarjoajien kanssa IV luvun säännösten mukaisesti."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Firma Z on apteekki, joka vuonna 2013 toimitti Alankomaista reseptilääkkeitä Saksaan. Kyseiset lääkkeet lähetettiin yhtäältä lakisääteisen sairausvakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille ja toisaalta henkilöille, joilla on yksityinen sairausvakuutus. Firma Z maksoi kyseisille henkilöille tietyn rahamäärän "korvauksena" vastaamisesta kyselyyn, joka koski henkilöiden sairauksia.

16 Niissä tapauksissa, joissa Firma Z toimitti reseptilääkkeitä henkilöille, joilla on yksityinen sairausvakuutus, se katsoi tehneensä kyseisten henkilöiden kanssa kyseisiä lääkkeitä koskevia myyntisopimuksia ja suorittaneensa luovutuksen suoraan mainituille henkilöille. Firma Z katsoi sellaisten postimyyntiä koskevien sääntöjen perusteella, joista säädetään direktiivin 2006/112 33 artiklassa ja kansallisessa lainsäädännössä, että kyseisiä luovutuksia oli verotettava Saksassa. Firma Z katsoi myös, että mainituille henkilöille suoritettu korvaus merkitsi sitä, että veron perustetta oli alennettava UStG:n 17 §:n 1 momentin mukaisesti. Pääasian kohde ei kata tällaisten luovutusten verotusta tilanteissa, joissa luovutukset suoritetaan yksityisen sairausvakuutuksen piirissä oleville henkilöille, eikä sellaisten luovutusten verotusta, joissa kyseisille henkilöille tai lakisääteisen sairausvakuutuksen piirissä oleville henkilöille luovutetaan ilman reseptiä myytäviä tavaroita sellaisten myyntisopimusten perusteella, jotka Firma Z on tehnyt suoraan mainittujen

henkilöiden kanssa.

17 Silloin, kun Firma Z toimitti reseptilääkkeitä henkilöille, jotka kuuluvat lakisääteisen sairausvakuutuksen piiriin, se teki yhtäältä lakisääteisen sairausvakuutuskassan kanssa tilitykset sosiaaliturvalainsäädännön nojalla ja toisaalta se vähensi asianomaisille henkilöille suoritettua korvauksen määrän siitä määrästä, joka henkilöiden oli maksettava tilatusta lääkkeestä. Firma Z katsoi kyseisten luovutusten osalta, että 1.10.2013 alkaen luovutuspaikka oli ollut Alankomaat ja että se saattoi niiden osalta vedota yhteisöluovutuksia varten säädettyyn arvonlisäverovapautukseen. Lakisääteisten sairausvakuutuskassojen oli puolestaan maksettava arvonlisävero näistä hankinnoista Saksassa direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti. Firma Z katsoi myös, että lakisääteisen sairausvakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille suoritettu korvaus merkitsi UStG:n 17 §:n 1 momentin mukaisesti sitä, että veron perustetta, joka liittyi luovutuksiin, jotka Saksassa suoritettiin yksityisen sairausvakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille, oli alennettava, ja se teki tällä perusteella oikaisun.

18 Koska verotoimisto Y ei hyväksynyt kyseistä näkemystä, se teki verotuspäätöksen. Firma Z:n kyseisestä verotuspäätöksestä tekemä oikaisupyyntö hylättiin, minkä jälkeen Firma Z nosti kanteen Finanzgerichtissa (verotuomioistuin, Saksa).

19 Finanzgericht (verotuomioistuin) hylkäsi kanteen sillä perusteella, että koska lakisääteisille sairausvakuutuskassoille tehty luovutus ei ollut verollinen, veron perustetta ei ollut mahdollista alentaa. Mainittu tuomioistuin katsoi, ettei ollut olemassa mitään oikeusperustetta, johon Firma Z olisi voinut vedota saadakseen oikeuden arvonlisäveron osittaiseen palautukseen.

20 Firma Z katsoi, että 24.10.1996 annetun tuomion Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) mukaan sillä oli oikeus alentaa veron perustetta sen takia, että sen saama kokonaiskorvaus oli pienentynyt, joten se teki Bundesfinanzhofissa (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) Revision-valituksen Finanzgerichtin (verotuomioistuin) tuomiosta.

21 Ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin palauttaa mieleen, että kun otetaan huomioon 24.10.1996 annettu tuomio Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ja 31 kohta) ja 16.1.2014 annettu tuomio Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, 29 kohta), on todettava, että kun tavaran valmistaja, joka ei ole sopimussuhteessa loppukuluttajaan mutta joka on ensimmäinen lenkki loppukuluttajaan päättyvässä liiketoimien ketjussa, myöntää mainitulle loppukuluttajalle hinnanalennuksen, arvonlisäveron perustetta on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti pienennettävä mainitulla alennuksella.

22 Ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin huomauttaa, että unionin tuomioistuin on kuitenkin hylännyt veron perusteen pienentämisen silloin, kun välittäjänä toimiva matkatoimisto myöntää loppukuluttajalle omasta aloitteestaan ja omalla kustannuksellaan alennuksen turistimatkojen järjestäjän pääasiallisen suorituksen hinnasta (tuomio 16.1.2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, 33 kohta).

23 Se huomauttaa myös, että unionin tuomioistuin on todennut, että lääkeyrityksen yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoavalle yritykselle kansallisen lainsäädännön nojalla myöntämä alennus johtaa direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun veron perusteen alentamiseen tämän lääkeyrityksen eduksi silloin, kun lääkkeet toimitetaan tukkukauppiaiden välityksellä apteekeille, jotka suorittavat nämä luovutukset yksityisen sairausvakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille, joille yksityinen sairausvakuutus korvaa lääkkeiden ostosta aiheutuneet kulut (tuomio 20.12.2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C 462/16, EU:C:2017:1006, 46 tuomio).

24 Ennakkoratkaisupyyntöä esittäneen tuomioistuimen mukaan on aiheellista täsmentää sen ”liiketoimien ketjun” käsitettä, joka alkaa alennuksen myöntävästä henkilöstä, eli tässä

tapauksessa Firma Z:sta, ja päättyy henkilöön, joka saa kyseisen alennuksen, eli lakisääteisen sairausvakuutuksen piirissä oleviin henkilöihin. Esille nouseva kysymys koskee sitä, onko kaikkien kyseisen ketjun liiketoimien kuuluttava direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan nojalla arvonlisäveron soveltamisalaan, jotta kyseisen direktiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädettyyn veron perusteen alentamiseen voitaisiin ryhtyä.

25 Ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin muistuttaa tältä osin, että neutraalisuuden periaate edellyttää, että kunkin maan alueella samanlaisiin tavaroihin kohdistuu saman suuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta (tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, 20 kohta ja tuomio 20.12.2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, 33 kohta). Tuotanto- ja jakeluketjun pituus määritetään ennakkoratkaisupyyntöä esittäneen tuomioistuimen käsityksen mukaan niiden liiketoimien perusteella, jotka direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan mukaan kuuluvat veron soveltamisalaan.

26 Mainittu tuomioistuin katsoo lisäksi, että asiassa, joka johti 20.12.2017 annettuun tuomioon Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), hinnanalennus johti yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoavien yritysten kustannusten vähentymiseen eli näin ollen sen tahon kustannusten vähentymiseen, joka vastaa verollisten lääkkeiden hankinnasta aiheutuvien kulujen korvaamisesta, mutta että asia ei ole näin kyseisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa, koska hinnanalennuksen myöntäminen lakisääteisen sairausvakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille ei vaikuta millään tavalla lakisääteisten sairauskassojen maksettavina oleviin kustannuksiin.

27 Ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin pohtii myös kotimaassa tehtyjen liiketoimien ja sisämarkkinoilla tehtyjen liiketoimien yhdenvertaista kohtelua koskevaa kysymystä.

28 Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

“1) Onko apteekilla, joka toimittaa lääkkeitä lakisääteiselle sairausvakuutuskassalle, oikeus alentaa vakuutetuille myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta Euroopan unionin tuomioistuimen 24.10.1996 antaman tuomion Elida Gibbs Ltd. (C-317/94, EU:C:1996:400) perusteella?

2) Mikäli kysymykseen vastataan myöntävästi, onko vastoin neutraalisuuden periaatetta ja yhdenvertaista kohtelua sisämarkkinoilla koskevaa periaatetta, että kotimainen apteekki voi alentaa veron perustetta, kun vastaavaa alennusta ei voi tehdä apteekki, joka suorittaa toisesta jäsenvaltiosta verottoman yhteisöluovutuksen lakisääteiselle sairausvakuutuskassalle?”

Ennakkoratkaisupyyntöä tutkittavaksi ottaminen

29 Saksan hallitus esittää, ettei ennakkoratkaisupyyntöä voida ottaa tutkittavaksi, koska esitetyillä kysymyksillä ei ole merkitystä pääasian ratkaisun kannalta ja koska ne ovat luonteeltaan hypoteettisia.

30 Saksan hallitus palauttaa nimittäin mieleen, että on kiistatonta, että luovutukset, joista on kyse pääasiassa, olivat yhteisöluovutuksia ja direktiivin 2006/112 nojalla vapautettuja arvonlisäverosta lähtöjäsenvaltiossa, eli Alankomaissa. Saksan hallitus toteaa, että koska kyseisiä luovutuksia koskevaa veron perustetta ei näin ollen ole olemassa, kyseisen perusteen alentaminen mainitun direktiivin 90 artiklan nojalla on mahdotonta. Saksan hallitus muistuttaa tältä osin myös, ettei Firma Z ole pääasiassa alentanut veron perustetta niiden luovutusten osalta, jotka se suoritti lakisääteiselle sairausvakuutuskassalle, vaan se alensi sellaisten luovutusten veron perustetta, jotka suoritettiin yksityisen sairausvakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille, vaikka

kyseisellä veron perusteella ei ollut mitään yhteyttä lakisääteiselle sairausvakuutuskassalle suoritettuihin luovutuksiin.

31 Saksan hallitus toteaa näin ollen, että kysymys siitä, onko veron perusteen alentaminen mahdollinen, koskee näin ollen yksinomaan tilannetta, joka liittyy apteekkeihin, jotka ovat sijoittautuneet Saksaan, jossa lääkkeiden luovutus ei ole arvonlisäverosta vapautettua vaan verollista, joten kysymyksellä ei ole merkitystä pääasian ratkaisun kannalta.

32 Saksan hallitus huomauttaa, että joka tapauksessa Saksan lainsäädännössä kielletään Saksan alueelle sijoittautuneita apteekkeja myöntämästä hinnanalennuksia lääkkeistä.

33 Myös Firma Z katsoo, ettei ennakkoratkaisupyyntöä voida ottaa tutkittavaksi, koska Firma Z:n ja lakisääteisen sairausvakuutuksen piiriin kuuluvien henkilöiden välillä on suora luovutussuhde. Firma Z:n mukaan hinnanalennukset alentavat näin ollen suoraan veron perustetta ja ennakkoratkaisupyyntöä esittäneen tuomioistuimen esittämällä kahdella kysymyksellä ei ole merkitystä, vaan sen mukaan on pikemmin aiheellista tutkia alustavaa kysymystä Firma Z:n ja kyseisten henkilöiden välisestä suhteesta.

34 On muistettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklassa käyttöön otetussa unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos siis esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimella on lähtökohtaisesti velvollisuus vastata niihin (tuomio 24.11.2020, Openbaar Ministerie (Asiakirjaväärennökset), C-510/19, EU:C:2020:953, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Tästä seuraa, että unionin oikeutta koskevilla kysymyksillä oletetaan olevan merkitystä asian ratkaisemisen kannalta. Unionin tuomioistuin voi kieltäytyä vastaamasta kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vain, jos on ilmeistä, että unionin oikeuden tulkintamisella, jota kansallinen tuomioistuin on pyytänyt, ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, tai jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 24.11.2020, Openbaar Ministerie (Asiakirjaväärennökset), C-510/19, EU:C:2020:953, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että ennakkoratkaisupyyntöä esittäneellä tuomioistuimella on epäilyksiä siitä, miten direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava ja sovellettava siltä osin kuin on kyse jäsenvaltioon sijoittautuneen apteekin oikeudesta alentaa veronsa perustetta tilanteessa, jossa se yhtäältä suorittaa toiseen jäsenvaltioon lakisääteiselle sairausvakuutuskassalle lääkkeiden luovutuksen, joka kyseisessä jäsenvaltiossa kuuluu arvonlisäveron soveltamisalaan, ja jossa se toisaalta myöntää hinnanalennuksen henkilölle, joka kuuluu kyseiseen kassaan ja jolle lääke luovutetaan osana toista toimitusta, joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan. Ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin on tältä osin riittävästi ja täsmällisesti esittänyt pääasian taustalla olevat tosiseikat ja pääasian oikeudellisen kehyksen, joista ilmenee, etteivät esitetyt kysymykset ole luonteeltaan hypoteettisia.

37 Firma Z:n väitteiden osalta on lisäksi todettava, että ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin on todennut muun muassa kansallisen sairausvakuutuslainsäädännön osalta, ettei sillä ole epäilyksiä siltä osin kuin on kyse kyseisiin suorituksiin liittyvien suhteiden luonteesta. Tältä

osin on muistettava, että SEUT 267 artiklan nojalla, joka perustuu kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, tosiseikaston arvioiminen kuuluu yksinomaan kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan. Erityisesti on huomattava, että unionin tuomioistuin on toimivaltainen lausumaan ainoastaan unionin säädöksen tulkinnasta tai pätevyydestä niiden tosiseikkojen perusteella, jotka kansallinen tuomioistuin sille ilmoittaa. Kansallisen lainsäädännön tulkitseminen on sitä vastoin yksinomaan kansallisen tuomioistuimen asia. Ainoastaan kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on myös niiden kysymysten kohteen määrittäminen, jotka se aikoo esittää unionin tuomioistuimelle. Unionin tuomioistuin ei voi tutkia pääasian asianosaisen vaatimuksesta kysymyksiä, joita kansallinen tuomioistuin ei ole sille esittänyt (ks. vastaavasti määräys 7.10.2003, Società cooperativa Madonna dei miracoli, C-82/13, EU:C:2013:655, 11 kohta ja tuomio 11.6.2015, Berlington Hungary ym., C-98/14, EU:C:2015:386, 48 kohta).

38 Tämän perusteella on todettava yhtäältä, että unionin oikeuden tulkitsemisella, jota nyt käsiteltävässä asiassa on pyydetty, on yhteys pääasian kohteeseen, ja toisaalta, etteivät esitetyt kysymykset ole luonteeltaan hypoteettisia, ilman, että olisi tarpeen tarkastella kysymystä Firma Z:n ja lakisääteisen sairausvakuutuksen piiriin kuuluvien henkilöiden välisen suhteen luonteesta.

39 Näin ollen ennakkoratkaisupyyntö on otettava tutkittavaksi.

Ensimmäinen kysymys

40 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisupyyntönsä esittänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaa niiden periaatteiden valossa, jotka unionin tuomioistuin on määrittänyt 24.10.1996 annetussa tuomiossa Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), tulkittava siten, että jäsenvaltioon sijoittautunut apteekki voi alentaa veronsa perustetta silloin, kun se suorittaa kyseisessä jäsenvaltiossa arvonlisäverosta vapautettuina yhteisöluovutuksina farmaseuttisten valmisteiden luovutuksia toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle lakisääteiselle sairausvakuutuskassalle ja kun se antaa kyseisen vakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille hinnanalennuksen.

41 Direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdassa säädetään tältä osin, että sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

42 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että pääasian olosuhteissa kyseiseen farmaseuttisten valmisteiden myyntiin liittyy kaksi luovutusta, joista ensimmäisen apteekki suorittaa lakisääteiselle sairausvakuutuskassalle ja toisen mainittu kassa suorittaa siinä vakuutetuille henkilöille. Yhtäältä on todettava, että ensimmäinen luovutus on yhteisöluovutus, joka direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdan nojalla on vapautettu arvonlisäverosta Alankomaissa. Näin ollen lakisääteinen sairausvakuutuskassa on oikeushenkilönä velvollinen maksamaan arvonlisäveron kyseistä luovutusta vastaavasta hankinnasta mainitun direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan nojalla. Toisaalta on todettava, että toinen luovutus, jonka lakisääteinen sairausvakuutuskassa suorittaa siinä vakuutetuille henkilöille, ei direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.

43 Koska Firma Z:lla ei ole veron perustetta, jota voitaisiin oikaista, on kuitenkin todettava, etteivät direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdan soveltamisen edellytykset täyty.

44 Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvistä tiedoista ilmenee myös, että Firma Z:n tarkoituksena oli lakisääteisen sairausvakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille annetun hinnanalennuksen perusteella hyötyä veronsa perusteen alentamisesta yksityisesti vakuutetuille henkilöille suoritettujen luovutusten osalta. Kuten ennakkoratkaisupyyntönsä esittänyt tuomioistuin ja komissio

ovat perustellusti todenneet, yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä ei ole mahdollista ottaa tiettyyn liiketoimeen liittyvän veron perusteen alentamista huomioon laskettaessa jonkin toisen liiketoimen veron perustetta.

45 Siltä osin kuin on kyse 24.10.1996 annetusta tuomiosta Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), on muistettava, että unionin tuomioistuin on kyseisessä tuomiossa todennut, että kun tavarantoimittajan, joka ei ole sopimussuhteessa loppukuluttajaan mutta joka on ensimmäinen lenkki loppukuluttajaan päättyvässä liiketoimien ketjussa, myöntää mainitulle loppukuluttajalle hinnanalennuksen, arvonlisäveron perustetta on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan pienennettävä mainitulla alennuksella (tuomio 16.1.2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, 29 kohta).

46 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että jos tätä ei otettaisi huomioon, veroviranomainen kantaisi arvonlisäverona summan, joka olisi lopullisen kuluttajan tosiasiallisesti arvonlisäverona maksamaa summaa suurempi ja joka näin ollen rasittaisi arvonlisäverovelvollista (tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, 31 kohta).

47 Koska – kuten tämän tuomion 43 kohdasta ilmenee – Firma Z:lla ei ole veron perustetta, jota voitaisiin oikaista, ja koska direktiivin 2006/112/90 artiklan 1 kohdan soveltamisen edellytykset eivät näin ollen täyty, 24.10.1996 annetussa tuomiossa Elida Gibbs, (C-317/94, EU:C:1996:400) tarkoitetun mahdollisen liiketoimien ketjun olemassaolon tarkastelua ei tällaisessa tilanteessa ole kuitenkaan aiheellista suorittaa.

48 Kun kaikki edellä esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112/90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltioon sijoittautunut apteekki voi alentaa veronsa perustetta silloin, kun se suorittaa kyseisessä jäsenvaltiossa arvonlisäverosta vapautettuina yhteisöluovutuksina farmaseuttisten valmisteiden luovutuksia toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle lakisääteiselle sairausvakuutuskassalle ja kun se antaa kyseisen vakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille hinnanalennuksen.

Toinen kysymys

49 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

50 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltioon sijoittautunut apteekki voi alentaa veronsa perustetta silloin, kun se suorittaa kyseisessä jäsenvaltiossa arvonlisäverosta vapautettuina yhteisöluovutuksina farmaseuttisten valmisteiden luovutuksia toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle lakisääteiselle sairausvakuutuskassalle ja kun se antaa kyseisen vakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille hinnanalennuksen.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.